

**DECIZIA nr. 9105/ 2016**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**S.C. X S.R.L. din mun. Miercurea Ciuc, jud. Harghita,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2015**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita– Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, prin adresa nr. X/2015 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2015, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în municipiul Miercurea Ciuc, alea X nr. X, județul Harghita, reprezentată legal prin administratorul Y.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita sub nr. X/2015, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015* emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 și are ca obiect impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă totală de **X lei** și accesoriile aferente în sumă totală de **X lei**, din care X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități.

Având în vedere prevederile art. 352, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: "Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare", contestația va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatorului la acțiune.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015, respectiv data de **02.06.2015**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data de **28.06.2015**, care reprezintă data ștampilei de primire la Oficiului poștal aplicată pe plicul prin care a fost transmisă contestația.

Contestația prezintă în original amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura administratorului.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul Miercurea Ciuc, jud. Harghita, prin administratorul Y.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din Miercurea Ciuc solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/2015** act emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita– Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

**Referitor la anul 2012**

1. Contestatoarea recunoaște faptul că "s-au dublat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul achiziționat și cheltuieli cu taxa de drum aferentă curselor executate" acestea fiind înregistrate atât pe baza bonurilor de livrare cât și pe baza

facturilor emise de furnizori în baza aceluiași bonuri de livrare dar precizează că valoarea totală a acestor sume este de fapt mai mică decât suma suplimentară stabilită de organele de control cu X lei, sumă care se compune din X lei cheltuieli cu combustibilul și X lei cheltuieli cu taxa de drum. În susținere a fost anexată situația „Descifrarea facturilor și a deconturilor de cheltuieli care au fost înregistrate dublu în contabilitatea întreprinderii (achizițiile au fost plătite cu card DKV și ESSO) în perioada 01.01.2012-31.12.2012” –anexa nr. 1.

2. Contestatoarea admite faptul că în anul 2012 s-a diminuat suma veniturilor realizate deoarece “nu au fost înregistrate la valoarea nominală, ci numai cea diminuată cu valoarea achizițiilor de carburanți și taxei de drum” consecința fiind micșorarea bazei impozabile și a cifrei de afaceri, dar adaugă că „în cazul facturii nr. X/30.06.2012 în luna august, în loc de X lei s-a înregistrat în contabilitatea firmei suma de X lei”.

Petenta afirmă că în decizia de impunere inspectorii fiscali au considerat că factura menționată mai sus a fost înregistrată în contabilitate cu suma de X lei iar diferența neînregistrată pe contul 704 este de X lei. Contestatoarea concluzionează că venitul de la prestări servicii trebuie micșorat cu suma de X lei și anexează în susținerea celor afirmate situația “Recalcularea sumelor stabilite la calcularea impozitului pe profit pentru anul 2012- anexa 4”.

3. Prin contestația formulată societatea susține că venitul din exploatare al anului 2012 trebuia diminuat cu suma de X lei, înregistrată în luna iunie în contul 628 în baza facturii nr. X/16.03.2012, reprezentând returnare a serviciilor prestate, având în vedere că această sumă a fost considerată nedeductibilă la control.

4. Contestatoarea susține că inspectorii fiscali au constatat că factura nr. X/30.11.2012 în sumă de X euro, respectiv de X lei nu s-a înregistrat deloc în contul 704- Venituri din prestări de servicii dar precizează că în această perioadă societatea nu a înregistrat pe cheltuieli facturi eliberate de firma X din Germania, iar organele de control nu au ținut cont de această situație. Totodată, contribuabilul revine cu precizarea că o parte din cheltuieli au fost totuși înregistrate și anexează în susținere decontul de cheltuieli nr. X din 28.12.2012.

Contestatoarea prezintă o situație comparativă privind calculul impozitului pe profit efectuat de către administratorul societății și calculul efectuat de inspecția fiscală. Conform calculelor administratorului, față de suma calculată de organele de control, veniturile din exploatare aferente anului 2012 ar trebui diminuate cu suma de X lei iar suma cheltuielilor de exploatare ar trebui majorată cu X lei. Astfel rezultatul financiar al societății pentru anul 2012 ar fi de fapt pierdere în sumă de X lei și nu profit în sumă de X lei cum au calculat inspectorii fiscali.

### **Referitor la anul 2013**

1. Contestatoarea admite faptul că s-au dublat în evidențele contabile cheltuielile cu combustibilul achiziționat și cheltuielile cu taxa de drum aferentă curselor executate, fiind înregistrate atât pe baza bonurilor de livrare cât și pe baza facturilor emise de furnizori dar precizează că nu toate lunile au fost dublate, suma totală a cheltuielilor care nu au fost dublate fiind de X lei.

Contestatoarea anexează în susținerea contestației tabelul intitulat “Centralizator privind înregistrarea dublă pe cheltuieli a achizițiilor plătite cu card DKV și ESSO în perioada 01.01.2013-31.12.2013”- anexa nr. 7, două deconturi de cheltuieli pentru luna ianuarie 2013-anexele nr. 8 și 9, precum și fișele conturilor 6022 și 628- anexele nr. 10 și 11.

2. Conform celor prezentate în contestație, petenta susține că în contabilitate a înregistrat procurarea motorinei cu cardul DKV în sumă de X lei în baza decontului de cheltuieli nr. X din 29.03.2013 dar că din valoarea totală a facturii nr. X/16.04.2013 de X euro, în evidența contabilă s-a înregistrat doar suma de Y euro, și anexează în susținere copia facturii- anexa nr. 12 și un tabel cuprinzând informații privind înregistrarea documentelor primite de la societatea X pentru anul 2013- anexa nr. 13.

3. Referitor la afirmația organelor de control că factura nr. X/08.03.2013 de la X, în valoare de X lei, înregistrată în contabilitatea firmei, nu există, societatea susține că probabil a fost confundată cu factura de cheltuieli având în vedere că pentru prestările de servicii către firma X, contestatara era cea care întocmea factura.

Totodată, petenta menționează că s-au comis greșeli și la transformarea în lei a facturilor care au fost primite în euro, deoarece nu a fost aplicat corect cursul valutar al BNR la data emiterii facturii. Având în vedere diferențele de curs, administratorului societății susține că venitul a fost majorat cu suma de X lei, conform anexelor nr. 13 și 14.

4. Petenta aduce la cunoștință faptul că pe parcursul anului 2013 nu s-au înregistrat toate facturile de achiziție de la Z și de la W sau că unele dintre ele au fost înregistrate parțial și prezintă pentru exemplificare factura W din 08.03.2013 în cazul căreia în loc de suma X lei a fost înregistrată doar suma de X lei. Contribuabilul afirmă că totalul cheltuielilor neînregistrate în contabilitate conform facturilor este de X lei.

În încheiere contestatoarea prezintă o situație comparativă privind calculul impozitului pe profit efectuat de organele de inspecție fiscală și calculul efectuat de administratorul societății.

Conform calculelor administratorului, față de suma calculată de organele de control, veniturile din exploatare aferente anului 2013 ar trebui diminuate cu suma de X lei iar suma cheltuielilor de exploatare ar trebui majorată cu X lei. Astfel pentru anul 2013 societatea ar înregistra profit impozabil în sumă X lei și nu de X lei cum au calculat inspectorii fiscali.

Față de cele expuse anterior, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/2015, anexând în susținerea contestației, în copie, deconturi de cheltuieli, fișe de cont și facturi, precum și diverse situații întocmite de contribuabil.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Harghita - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un impozit pe profit în sumă de X lei, perioada supusă verificării fiind 01.01.2012 – 31.12.2014, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei. Tot prin Decizia de impunere F-X/2015 s-a stabilit **TVA de plată în sumă de X lei, sumă care nu a fost contestată** de S.C. X S.R.L.**

Inspecția fiscală efectuată la S.C. X S.R.L., CUIX cu domiciliul fiscal în Miercurea-Ciuc, a fost declanșată ca urmare a unui control inopinat efectuat în baza analizei de risc fiscal.

Inspecția fiscală privind impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie 2012 - decembrie 2014 s-a efectuat sub rezerva verificării ulterioare, în conformitate cu prevederile art. 90 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, republicată, pe baza documentelor și informațiilor solicitate de organele de control și puse la dispoziție de contribuabil.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015 contestate, s-au stabilit următoarele:

Referitor la stabilirea impozitului pe profit în sumă totală de **X lei**, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 reiese că aceasta a avut la bază reîntregirea bazei impozabile cu o serie de venituri neînregistrate sau înregistrate parțial de către agentul economic, respectiv cu o serie de cheltuieli considerate nedeductibile urmare a inspecției fiscale. De asemenea organele de control au reîntregit cheltuielile deductibile cu valoarea cheltuielilor de deplasare pe care contribuabilul a omis să le înregistreze în evidențele contabile și pentru care acesta avea drept de deducere.

În perioada verificată contribuabilul a desfășurat activități de transport rutier de mărfuri principalii clienți fiind companiile Y și Z, din Germania.

Din constatările organelor de control rezultă că firma Y GmbH, în calitate de beneficiar al transportului, a pus la dispoziția transportatorului S.C. X S.R.L. carduri de alimentare DKV și ESSO iar pentru refacturarea consumului de motorină achitat cu aceste carduri, emite facturi. Pentru serviciile de transport efectuate de contribuabilul român, facturile sunt întocmite tot de beneficiarul Y GmbH.

Pe perioade fiscale contestate situația se prezintă astfel:

### **Anul 2012**

Pentru acest an contribuabilul nu a depus Declarația privind impozitul pe profit. Conform bilanțului contabil aferent anului 2012, societatea a raportat pentru acest an venituri totale în sumă de X lei, cheltuieli totale în sumă de X lei și o **pierdere fiscală în sumă de X lei.**

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe:

- contribuabilul a dublat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul achiziționat și cheltuieli cu taxa de drum aferentă curselor executate, înregistrările în evidențele contabile fiind efectuate atât în baza bonurilor de livrare cât și în baza facturilor emise de furnizori în baza aceluiași bonuri de livrare. Valoarea totală a cheltuielilor dublate a fost de **X lei** și se compune din X lei cheltuieli cu combustibilul și X lei cheltuieli cu taxa de drum.

- în anul 2012, contribuabilul nu a înregistrat anumite facturi de livrare la valoarea nominală ci la o valoare diminuată cu valoarea achizițiilor de carburanți și a taxei de drum, diminuând veniturile impozabile și cifra de afaceri aferentă anului 2012. Astfel:

- din valoarea nominală a facturii nr. X/31.07.2012, de X lei, a fost cuprinsă la venituri numai suma de X lei

- din valoarea nominală a facturii nr. X/30.06.2012 de X lei, a fost cuprinsă la venituri numai suma de X lei

diferența neînregistrată pe contul 704 în cazul celor două facturi fiind de X lei.

- factura nr. X/30.09.2012 având valoarea X euro, respectiv X lei, nu a fost cuprinsă în Jurnalul de vânzări și nu a fost înregistrată la venituri;

- din valoarea nominală a facturii nr. X/31.10.2012 de X lei, a fost cuprinsă la venituri numai suma de X lei;

- din valoarea nominală a facturii nr. X/30.11.2012, de X lei, a fost cuprinsă la venituri numai suma de X lei;

- factura nr. X/30.11.2012 având valoarea X euro, respectiv X lei, nu a fost cuprinsă în Jurnalul de vânzări și nu a fost înregistrată la venituri.

Diferența de venit neînregistrat pentru anul fiscal 2012 este în sumă totală de X lei conform anexei nr. 2 la raportul de inspecție.

De asemenea, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în luna mai 2012 contribuabilul a înregistrat din eroare la venituri suma de X lei, reprezentând contravaloarea cheltuieli cu taxa de drum și combustibilul pe luna aprilie 2012, facturate de furnizorul Y.

Având în vedere aspectele descrise mai sus, echipa de inspecție a diminuat veniturile neînregistrate cu suma acestor facturi de achiziție înregistrate eronat la venituri, astfel că veniturile impozabile ale anului 2012 au fost majorate doar cu suma de **X lei.**

- În luna octombrie 2012 contribuabilul stornează nejustificat de pe venituri suma de **X lei** (X euro) reprezentând contravaloarea facturii de prestări servicii nr. X/30.03.2012, emisă de contestatară pe numele W Ltd din Bulgaria, reprezentând c/v transportului efectuat conform contractului nr. X/02.02.2012.

- În anul fiscal 2012 contribuabilul a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu amenzi și penalități suma de **X lei**, dar nu a considerat aceste cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În urma verificării și analizei documentelor contabile și informațiilor prezentate de contribuabil pentru anul fiscal 2012, organele de control au constatat că s-a omis înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor de deplasare și delegație aferente semestrului II 2012, total cheltuieli neînregistrate pe contul contabil 625 fiind în sumă de X lei. Pe cale de consecință, organele de control au recalculat cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe profit al anului 2012, prin majorarea acestora cu suma de **X lei**.

În consecință, după acoperirea pierderii, pentru anul 2012 s-a stabilit un profit impozabil în sumă de X lei conform prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Asupra bazei impozabile astfel determinate s-a aplicat cota de impozitare de 16%, așa cum este prevăzut de art. 17 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și s-a stabilit un **impozit pe profit aferent anului 2012 în sumă de X lei**.

### **Anul 2013**

Potrivit Declarației privind impozitul pe profit pentru anul fiscal 2013, înregistrată la A.F.P. Harghita sub nr. INTERNT-X-2015 și bilanțului contabil aferent anului 2013, societatea a raportat pentru acest an venituri totale în sumă de X lei, cheltuieli totale în sumă de X lei și un rezultat brut în sumă de X lei. **Profitul impozabil** calculat și declarat de societate, după considerarea cheltuielilor nedeductibile cu impozitul pe profit în sumă de X lei, a fost de **X lei**.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe:

- contribuabilul a dublat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul achiziționat și cheltuieli cu taxa de drum aferentă curselor executate, înregistrările în evidențele contabile fiind efectuate atât în baza bonurilor de livrare cât și în baza facturilor emise de furnizori în baza aceluiași bonuri de livrare. Valoarea totală a cheltuielilor dublate a fost de **X lei**.

- Contribuabilul a achitat în numerar pentru persoana fizică Q, prin dispoziția de plată nr. X/26.08.2013, suma de **X lei** cu explicația că aceasta reprezintă contravaloare prestări servicii de tractare, dar nu a putut prezenta organelor de control documentele justificative pentru înregistrarea pe cheltuieli a acestei sume.

- În evidențele contabile ale contribuabilului, în anul 2013 au fost înregistrate cheltuieli de întreținere și reparații, precum și cheltuieli cu consumul de combustibil aferente autoturismului VW Passat, cu numărul de înmatriculare X, utilizat de administrator. Pentru deducerea acestor cheltuieli contribuabilul nu a respectat limitarea prevăzută la art. 21 alin. (3) lit. n coroborat cu art. 21 alin. (4) lit. t din Legea 571/2003 cheltuielile fiind astfel majorate nejustificat cu suma de **X lei**.

- În anul fiscal 2013 contribuabilul a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu amenzi și penalități suma de **X lei**, dar nu a considerat nedeductibile aceste cheltuieli la calculul impozitului pe profit, fiind astfel încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Contribuabilul a diminuat veniturile lunii ianuarie 2013, prin înregistrarea parțială la venituri a prestărilor de servicii evidențiate în factura X/31.01.2013. Astfel, din total factură a fost înregistrată la venituri doar suma de X lei reprezentând diferența dintre prestări efectuate și achiziții. Conform anexelor întocmite de organele de control în baza documentelor prezentate de societatea verificată, valoarea totală a facturii X/31.01.2013, de X euro respectiv X lei, a fost diminuată cu X euro reprezentând contravaloare cheltuieli cu motorina, taxe de drum și altele. Din verificările efectuate de către organele de control s-a constatat că în suma de X euro

este inclusă și o amendă de X euro (X lei) achitată cu card DKV, proprietatea Y GmbH, pentru poliția italiană. Contravaloarea amenzii a fost refacturată către S.C. X S.R.L. prin factura X/13.02.13. Profitul impozabil al anului 2013 a fost astfel diminuat cu suma de **X lei** reprezentând amendă.

- Conform „Contract-comanda pentru transport de marfa nr. X din 22.01.2013” contribuabilul verificat a contractat de la SC A SRL înregistrată în Republica Moldova, efectuarea unui transport pe ruta Bihor-Chișinău, cu auto X, valoarea negociată fiind de X euro. Din verificările efectuate, organele de control au constatat că prin deconturile de cheltuieli X/13 și Y/13 din 31.01.2013 s-au evidențiat achiziții de motorină și taxe drum pentru autocamionul X, în perioada 22.01.2013-25.01.2013, dar nu s-au înregistrat veniturile aferente acestor cheltuieli, respectiv pentru transportul efectuat și încasat cu numerar nu a fost emisă factura. Urmare a acestor constatări, pentru anul 2013 a fost stabilit un venit suplimentar de **X lei** (X eurox 4,3727 lei/eur cursul BNR).

- În urma verificării și analizei documentelor contabile și informațiilor prezentate de contribuabil pentru anul fiscal 2013 organele de control au constatat că s-a omis înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor de deplasare și delegație, total cheltuieli neînregistrate pe contul contabil 625 fiind în sumă de **X lei**. Cu această sumă au fost majorate cheltuielile deductibile la recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2013.

De asemenea, la recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2013, organele de control au ținut cont și de impozitul pe profit datorat în sumă de X lei, declarat prin declarație rectificativă 710 pentru luna septembrie 2013 din 13.02.2015 și pe care societatea verificată nu l-a cuprins la rândul 48 a declarației D101 din 16.02.2015.

În consecință, față de profit impozabil declarat de contribuabil pentru anul 2013 de X lei, în urma controlului s-a stabilit un profit impozabil în sumă de X lei, cu **X lei** mai mare, conform prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Asupra bazei impozabile astfel determinate s-a aplicat cota de impozitare de 16%, așa cum este prevăzut de art. 17 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și s-a stabilit un impozit pe profit aferent anului 2013 în sumă de **X lei** (X lei x 16%). Această sumă a fost diminuată cu X lei impozit declarat pentru trim III prin D100 și cu X lei impozit declarat prin Declarația anuală 101, fiind determinat un **impozit pe profit suplimentar de plată pentru anul 2013 în sumă de X lei**.

**III. Luând în considerare constatările fiscale, susținerile societății contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusa verificării, se rețin următoarele:**

**A) Referitor la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală, contestate de societate:**

**1) În ceea ce privește cheltuielile cu carburanții și cu taxele de drum înregistrate de două ori în evidențele contabile de S.C. X S.R.L. în perioada 2012-2013 atât în baza bonurilor de livrare cât și în baza facturilor emise de furnizori pe baza acelorași bonuri de livrare, respectiv suma de X lei în anul 2012 și de X lei în anul 2013 cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă organul de control a determinat în mod corect valoarea totală a cheltuielilor dublate, pentru perioadele fiscale 2012 și 2013, în condițiile în care atât petenta cât și organul de control însuși afirmă că nu toate cheltuielile au fost dublate.**

**În fapt,** în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 organul de control precizează că petenta a dublat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul achiziționat și cheltuieli cu taxa de drum aferentă curselor executate, înregistrările în evidențele contabile fiind efectuate atât în baza bonurilor de livrare cât și în baza facturilor emise de furnizori în baza aceluiași bonuri de livrare. Valoarea totală a cheltuielilor dublate a fost de **X lei** în anul 2012 și de **X lei** în anul 2013.

Aceste sume au fost calculate de organele de inspecție fiscală în baza evidențelor contabile și a documentelor puse la dispoziție de contribuabil, fiind întocmite și anexate la raportul de inspecție *Situația facturilor de achiziții înregistrate de două ori în contabilitatea firmei pentru anul 2012-anexa nr. 1 și Centralizatorul privind înregistrarea dublă pe cheltuieli a achizițiilor plătite cu card DKV și ESSO în perioada 01.01.2013-31.12.2013-anexa nr. 6, fila 1.*

Așa cum afirmă și petenta în contestația depusă, „nu toate lunile au fost dublate”, fapt constatat și de organele de control și prezentat în anexele la raportul de inspecție fiscală, care au stat la baza calculării cheltuielilor înregistrate de două ori, din care rezultă că în anul 2012 cheltuielile cu combustibilul și cu taxa de drum au fost dublate până în luna septembrie iar în anul 2013 până în luna mai, după care nu s-au înregistrat diferențe.

**1.1.** Față de cele stabilite de organele de inspecție fiscală, în contestație petenta recunoaște că s-au dublat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul și cheltuieli cu taxa de drum dar susține că nu s-au dublat toate aceste cheltuieli. Astfel, deși contestă toată suma stabilită suplimentar la impozitul pe profit prin decizia de impunere F-X/2015, **față de cheltuielile constatate ca fiind dublate stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă totală de X lei, societatea comercială recunoaște ca fiind cheltuieli nedeductibile suma de X lei și precizează în contestație că, în mod eronat organele de control au considerat ca fiind dublate suma de X lei în 2012 și de X lei în 2013.**

Astfel, având în vedere că contestatarul își însușește constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor în sumă de X lei, înregistrate de două ori în evidența contabilă, formate din X lei în anul 2012 și X lei în anul 2013, însă prin contestația depusă contestă toată suma stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe profit, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la cheltuieli stabilite ca nedeductibile în sumă de X lei.

**1.2. Referitor la cheltuielile stabilite ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală și contestate în sumă de X, reprezentând X lei în 2012 și X lei în 2013, precizăm:**

În susținere contribuabilul anexează situații proprii, respectiv „Descifrarea facturilor și a deconturilor de cheltuieli care au fost înregistrate dublu în contabilitatea întreprinderii (achiziții plătite cu card DKV și ESSO) în perioada 01.01.2012-31.12.2012- anexa 1” și „Centralizator privind înregistrarea dublă pe cheltuieli a achizițiilor plătite cu card DKV și ESSO în perioada 01.01.2013-31.12.2013-anexa nr.7” și concluzionează că impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală trebuie recalculat prin majorarea cheltuielilor deductibile.

Referitor la situația „Descifrarea facturilor și a deconturilor de cheltuieli care au fost înregistrate dublu în contabilitatea întreprinderii (achiziții plătite cu card DKV și ESSO) în perioada 01.01.2012-31.12.2012-anexa 1” precizăm că petenta nu a anexat documentele în baza cărora a fost întocmită.

La anexa „Centralizator privind înregistrarea dublă pe cheltuieli a achizițiilor plătite cu card DKV și ESSO în perioada 01.01.2013-31.12.2013-anexa nr. 7”, pentru exemplificare, petenta a anexat două deconturi de cheltuieli pentru luna ianuarie (nr. X din 31.01.2013 și nr. Z din 31.01.2013), în care sunt evidențiate bonuri emise la alimentarea cu cardul referitor la care contribuabilul susține că nu

au fost înregistrate pe cheltuieli, precum și fișele conturilor 6022 și 628 în care nu au fost identificate numerele de bonuri cuprinse în cele două deconturi.

În speță, se reține că din constatările organelor de control rezultă că firma Y GmbH în calitate de beneficiar al transportului, a pus la dispoziția transportatorului SC X SRL carduri de alimentare DKV și ESSO iar pentru refacturarea consumului de motorină achitat cu aceste carduri, emite facturi. Din eroare, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidențele contabile consumul de combustibil atât în baza facturilor primite, cât și în baza deconturilor întocmite de șoferi în baza bonurilor emise la plata cu cardul, dar nu toate aceste cheltuieli au fost dublate.

### **Referitor la anul 2012**

Echipa de control susține în referatul înaintat organului de soluționare că în anul 2012 în contul contabil 6022- „Cheltuieli cu combustibilul” au fost înregistrate sume ce au mai fost înregistrate în acest cont în lunile anterioare pe baza bonurilor de livrare emise de stațiile de alimentare cu combustibil și care au fost achitate cu cardurile primite de la Y GmbH.

De asemenea echipa de control afirmă că în luna martie 2012 pe contul de cheltuieli cu combustibilul a fost înregistrată în baza facturii emisă de furnizor suma de X lei și suma de X lei deși cheltuielile au mai fost contabilizate, fiind înregistrate în evidențele contabile în baza bonurilor emise la plata cu cardul și în luna decembrie 2011 respectiv în luna ianuarie 2012. Acest fapt a fost confirmat și de contribuabil, cele două valori fiind incluse la sume dublate în anexa 1 depusă la contestație.

Echipa de control precizează că valoarea cheltuielilor deductibile cu combustibilul și cu serviciile executate de terți (taxa de drum) în anul fiscal 2012, evidențiate în Registrul de evidență fiscală în sumă totală de X lei, depășește cu mult suma veniturilor din lucrări și servicii în cuantum de doar X lei, în opinia organelor de inspecție fiscală, aceste cheltuieli nefiind efectuate în scopul de a realiza venituri impozabile.

Se reține că, în contestația formulată, SC X SRL susține că nu toate pozițiile din facturile considerate de organele de control au fost dublate și prezintă o situație proprie materializată în anexa 1- „Descifrarea facturilor și a deconturilor de cheltuieli care au fost înregistrate dublu în contabilitatea întreprinderii (achizițiile au fost plătite cu card DKV și ESSO) în perioada 01.01.2012-31.12.2012” la contestația depusă.

Mai mult, contestatara susține că în luna iunie 2012 a înregistrat pe contul 628 de cheltuieli cu serviciile prestate de terți suma de X lei, în baza facturii nr. X/16.03.2012, emisă de Y GmbH, reprezentând returnare servicii și susține că venitul din exploatare al anului 2012 trebuia diminuat cu suma de X lei, având în vedere că această sumă a fost considerată nedeductibilă la control.

În speță, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-a constatat referitor la această factură că a fost cuprinsă de organele de control în anexa 1- „Situația facturilor de achiziții înregistrate de două ori în contabilitatea firmei pentru anul 2012” la RIF F-X/2015 , fiind considerată nedeductibilă pe motiv că a fost înregistrată de două ori. Acest fapt este confirmat și de petentă, care cuprinde suma de X lei în anexa nr. 1- „Descifrarea facturilor și a deconturilor de cheltuieli care au fost înregistrate dublu în contabilitatea întreprinderii (achizițiile au fost plătite cu card DKV și ESSO) în perioada 01.01.2012-31.12.2012” la contestația depusă, în coloana „Sume dublate”.

Din compararea anexei 1 la RIF cu situația întocmită de contribuabil pentru anul 2012, organul de soluționare a constatat existența unor inadvertențe dintre care prezentăm spre exemplificare două situații:



- pentru factura X/16.08.2012 în valoare totală de X lei, din care pe contul 6022- Cheltuieli privind combustibilul s-a înregistrat suma de X lei, contribuabilul susține prin situația întocmită că a dublat doar suma de X lei, iar în anexa 1- „Situația facturilor de achiziții înregistrate de două ori în contabilitatea firmei pentru anul 2012” la RIF F-X/2015 organele de control susțin că s-a dublat întreaga sumă de X lei;
- pentru factura X/14.02.2012 în valoare totală de X lei, înregistrată pe contul 628- Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, contribuabilul susține că a dublat doar suma de X lei, iar în anexa 1- „Situația facturilor de achiziții înregistrate de două ori în contabilitatea firmei pentru anul 2012” la RIF F-X/2015 organele de control susțin că s-a dublat întreaga sumă de X lei.

Această situație se repetă în cazul mai multor facturi, din calculul efectuat de contribuabil reieșind că, în anul 2012, organele de control au majorat din eroare valoarea cheltuielilor dublate cu suma de X lei.

**Cu privire la anul 2012**, organul de soluționare reține, că așa cum reiese din anexele la RIF și din opinia organelor de control din referatul cu propuneri de soluționare, **baza de calcul pentru valoarea cheltuielilor dublate în anul 2012 a fost valoarea totală a facturilor emise de furnizor** și că în situația întocmită și anexată la raportul de inspecție pentru acest an, nu sunt menționate documentele (nr. de bon și decontul de cheltuieli) în baza cărora s-a dublat înregistrarea cheltuielilor.

### **Referitor la anul 2013**

Se reține că organele de control au constatat că în perioada 2013-2014 contribuabilul nu înregistrează în evidențele contabile total venituri facturate pentru Y GmbH ci doar diferența dintre serviciile de transport prestate și cheltuielile generate de prestarea acestor servicii (pentru care Y GmbH a întocmit facturi). Aceste cheltuieli au fost dublate în lunile ianuarie- mai 2013 în sensul că pe lângă diminuarea veniturilor, societatea a înregistrat cheltuielile și în baza bonurilor primite la efectuarea de achiziții în baza cardurilor de alimentare DKV și ESSO puse la dispoziție de beneficiarul transportului.

Din situațiile întocmite de organele de control și anexate la Raportul de inspecție fiscală, nu rezultă dacă din venituri a fost stornată valoarea totală a facturilor de cheltuieli sau doar valoarea diminuată cu sumele înregistrate pe bază bonurilor primite la efectuarea de achiziții în baza cardurilor de alimentare.

Se reține, de asemenea, că la anexa „*Centralizator privind înregistrarea dublă pe cheltuieli a achizițiilor plătite cu card DKV și ESSO în perioada 01.01.2013-31.12.2013-anexa nr. 7*”, pentru exemplificare, petenta a anexat două deconturi de cheltuieli pentru luna ianuarie, în care sunt evidențiate bonuri emise la alimentarea cu cardul referitor la care contribuabilul susține că nu au fost înregistrate pe cheltuieli, precum și fișele conturilor 6022 și 628 în care nu au fost identificate de organul de soluționare numerele de bonuri cuprinse în cele două deconturi.

Referitor la factura nr. X/16.04.2013 în valoare totală de X euro (anexată în copie la contestație), petenta susține că s-a scăzut din venituri doar suma de X euro, diferența de X euro fiind înregistrată doar în baza bonurilor fiscale. De asemenea, din confruntarea informațiilor din anexa nr. 8 la raportul de inspecție s-a constatat că echipa de control a evidențiat faptul că factura de venit nr. X/31.03.2013 în sumă de X euro a fost înregistrată la valoarea de X euro în luna martie, prin diminuarea cu suma de X euro în baza facturii X/16.04.2013 și cu X euro în baza facturii Y. Cu toate acestea, suma de X euro (X lei) este cuprinsă ca dublată în „Centralizatorul privind înregistrarea dublă pe cheltuieli ... în perioada 01.01.2013-31.12.2013”, care reprezintă anexa 6, fila 1 la raportul de inspecție.

Având în vedere că, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control nu și-au exprimat punctul de vedere cu privire la

toate susținerile petentei și la anexele întocmite de contribuabil, prin adresa nr. X/2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor publice Brașov prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor 1, a solicitat AJFP Harghita în calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal atacat, completarea referatului conform prevederilor punctului 3.5 din Anexa nr. 1 la Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin adresa nr. X/2016 transmisă organului de soluționare a contestației de către AJFP Harghita- Serviciul de inspecție fiscală 3, echipa de control precizează că situația prezentată de administratorul petentei în anexele 1 și 7 denumite „Descifrarea facturilor și a deconturilor de cheltuieli care au fost înregistrate dublu în contabilitatea întreprinderii (achizițiile au fost plătite cu card DKV și ESSO) în perioada 01.01.2012-31.12.2012” și „Centralizator privind înregistrarea dublă pe cheltuieli a achizițiilor plătite cu card DKV și ESSO în perioada 01.01.2013-31.12.2013”, nu coincide cu înregistrările din contabilitatea firmei în baza cărora au fost întocmite situațiile financiare și declarațiile fiscale. Echipa de control, nu a efectuat cercetare la fața locului și atinge punctual doar exemplele cuprinse în Adresa de solicitare completare Referat nr. X/2016 dar nu aduce în susținere documente probante, având în vedere faptul că în anexa 1- „Situația facturilor de achiziții înregistrate de două ori în contabilitatea firmei pentru anul 2012” la RIF F-X/2015 organele de control sunt cuprinse valorile totale ale facturilor emise de firma Y GmbH pentru achizițiile plătite cu cardurile DKV și ESSO dar nu se evidențiază pentru fiecare bon în parte și pozițiile din registrul jurnal unde au fost înregistrate/nr. decontului în care au fost incluse.

De asemenea, la solicitarea organului de soluționare de a confirma dacă suma de X lei evidențiată în factura nr. X/16.04.2013 emisă de Y GmbH a fost înregistrată de două ori pe cheltuieli, echipa de inspecție nu a formulat o opinie și nu a prezentat documente din care să rezulte dubla înregistrare. Organele de control s-au limitat doar la a afirma că aceste cheltuieli sunt aferente achiziției de combustibil pentru un mijloc de transport folosit de administratorul societății și că, în baza prevederilor art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu s-a acordat drept de deducere pentru 50% din valoarea cheltuielilor cu combustibilul, întreținerea și reparațiile pentru acest autoturism.

În speță, conform celor arătate mai sus, organul de soluționare constată că există neconcordanțe între situațiile și documentele prezentate de contestatară și situația întocmită de organele de inspecție fiscală, neconcordanțe care nu au fost analizate punctual de echipa de control.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 213 alin. (1) și alin. (4) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

*“Art. 213 alin. (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

[...]

*„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”*,

Se reține deci că, analiza contestației se face în raport de susținerile și documentele anexate la dosarul cauzei iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește analiza tuturor documentelor depuse de contestatară. Având în vedere faptul că prezentarea de noi documente la contestație ar putea schimba situația de fapt inițial constatată, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra documentelor suplimentare prezentate și a modului în care acestea influențează rezultatul financiar pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale.

Ca urmare, se reține ca necesară analizarea punctuală a susținerilor petentei și a anexelor la contestație comparativ cu constatările din raportul de inspecție fiscală, în vederea stabilirii influenței asupra sumelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele prezentate în speță, în temeiul art. 216 alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrative atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*,

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar noul act administrative fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”*

coroborat cu pct.11.6 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cu privire la cheltuielile constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind dublate, contestate, în sumă totală de X lei din care X lei în anul 2012 și X lei în anul 2013.**

Organele de inspecție fiscală urmează să verifice modul de înregistrare a cheltuielilor contestate în sumă totală de X lei, care au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind dublate, având în vedere prevederile legale aplicabile în cauză și cele precizate prin prezenta decizie. În funcție de cele constatate la reanalizare, organele de control vor proceda la recalcularea profitului impozabil conform prevederilor legale incidente.

**2) În ceea ce privește cheltuielile în sumă totală de X lei din care X lei cheltuieli cu amenzi și penalități, X lei cheltuieli fără document justificativ și X lei cheltuieli de întreținere și reparații/consumul de combustibil respinse la deducere de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care S.C. X S.R.L. din localitatea Miercurea Ciuc nu aduce argumente și documente în susținerea acestui capăt de cerere.**

**În fapt**, din verificările efectuate, organele de control au constatat că la calcularea profitului impozabil societatea nu a respectat prevederile art. 21, alin. 3 și 4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- în anii fiscali 2012 și 2013 contestatara a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu amenzi și penalități în sumă totală de **X lei**, din care **X lei în 2012 și X lei în 2013**, dar nu a considerat aceste cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit al perioadei fiscale aferente, fiind astfel încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.
- în evidențele contabile ale anului 2013 contestatara a înregistrat cheltuieli de întreținere și reparații, precum și cheltuieli cu consumul de combustibil aferente autoturismului VW Passat, cu numărul de înmatriculare X, utilizat de administrator, pentru deducerea cărora nu a respectat limitarea de 50% prevăzută la art. 21 alin. (3) lit. n coroborat cu art. 21 alin. (4) lit. t din Legea 571/2003 cheltuielile fiind astfel majorate nejustificat cu suma de **X lei**.
- în luna august 2013 contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli suma de **X lei** achitată în numerar pentru persoana fizică X, prin dispoziția de plată nr. X/26.08.2013, cu explicația că aceasta reprezintă contravaloare prestari servicii de tractare, dar nu a putut prezenta organelor de control documentele justificative pentru această sumă, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în urma verificării și analizei documentelor contabile și informațiilor prezentate de contribuabil pentru anii fiscali 2012 și 2013 organele de control au constatat că s-a omis înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor de deplasare și delegație, total cheltuieli neînregistrate pe contul contabil 625 fiind în anul 2012 în sumă de **X lei** iar în anul 2013 în sumă de **X lei**. Având în vedere prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 21, alin. 1, alin. 2, lit. e și alin. 3 lit. b (abrogat cu L 168/2013), organele de control au reîntregit, în favoarea contribuabilului, cheltuielile deductibile la recalcularea impozitului pe profit pentru anii 2012 și 2013 cu aceste sume.

Conform celor prezentate, cheltuieli încadrate ca nedeductibile în urma inspecției fiscale sunt în sumă totală de **X lei** iar suma cu care s-au reîntregit cheltuielile deductibile este de **X lei**.

**S.C. X S.R.L.** a înțeles să conteste în totalitate sumele suplimentare de plată stabilite în contul impozitului pe profit prin Decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015, fără însă a motiva contestația pentru sumele menționate mai sus.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 207 alin. (1) și art. 213 alin. (1) și (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„Art. 206 Forma și conținutul contestației**

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;** ”

**„Art.207 Termenul de depunere a contestației**

(1) *Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”*

**„Art. 213 Soluționarea contestației**

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

.....  
(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai procedea la analiza pe fond a cauzei.”

coroborate cu prevederile punctelor 2.6 și 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.**

.....  
**11.1. Contestația poate fi respinsă ca: b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că **în ceea ce privește încadrarea ca nedeductibile a cheltuielilor în sumă de X lei**, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)*” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță identică, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatarul nu a depus în susținerea contestației, în termenul de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare, motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Se reține, totodată că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 2906/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. Miercurea Ciuc, pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de X lei și pentru cheltuieli deductibile neînregistrate în sumă de X lei.**

***B) În ceea ce privește veniturile, stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, menționăm:***

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care SC X SRL din localitatea Miercurea Ciuc nu aduce argumente și documente în susținerea acestui capăt de cerere.*

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 , pentru perioada 2012-2013 organele de inspecție fiscală **au reîntregit** veniturile impozabile cu suma de **X lei**, după cum urmează:

1. În **anul 2012**, contribuabilul nu a înregistrat anumite facturi de livrare la valoarea nominală ci la o valoare diminuată cu valoarea achizițiilor de carburanți și a taxei de drum, astfel diminuând veniturile impozabile și cifra de afaceri aferentă anului 2012. Diferența de venit neînregistrat pentru anul fiscal 2012 stabilită de organul de inspecție fiscală este în sumă de X lei.

De asemenea, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în luna mai 2012 contribuabilul a înregistrat din eroare la venituri suma de X lei, reprezentând contravaloare cheltuieli cu taxa de drum și combustibilul pe luna aprilie 2012, facturate de furnizorul Y din Germania.

Având în vedere aspectele descrise mai sus, echipa de inspecție a diminuat veniturile neînregistrate cu suma acestor facturi de achiziție înregistrate eronat la venituri astfel că veniturile impozabile ale anului 2012 au fost majorate cu suma de **X lei**.

1.1. Din suma de **X lei** petenta susține că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat venituri neînregistrate în evidența contabilă în sumă de **X lei**:

Prin contestația depusă, la punctul 2- 2012, petenta afirmă cu referire la aceste venituri neînregistrate, că din factura de venit nr. X/30.06.2012 în luna

august, în loc de X lei s-a înregistrat în contabilitatea firmei suma de X lei și nu suma de X lei așa cum au prezentat inspectorii fiscali în decizia de impunere. În soluționarea contestației, se constată că în urma inspecției fiscale organele de control au considerat venituri neînregistrate în baza acestei facturi în sumă de X lei față de care, prin considerarea afirmațiilor contestatoarei, pentru care s-a depus anexa nr. 2- Fișa contului 704, rezultă că venitul neînregistrat este în sumă de X lei.

Organul de soluționare reține că petenta interpretează eronat greșeala organelor de control și că anexa nr. 4 "Recalcularea sumelor stabilite la calcularea impozitului pe profit pentru anul 2012" întocmită în susținerea contestației prezintă denaturat situația de fapt fiscală.

Organele de inspecție fiscală nu au transmis niciun fel de motivații cu privire la aceste susțineri ale contestatoarei, astfel organele de soluționare contestații nu se pot pronunța înainte de a se pronunța organele de inspecție fiscală în cauză.

Având în vedere că la pct. A.1.2. din prezenta decizie s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. F-X/2015 pentru cheltuieli stabilite ca nedeductibile aferent anului 2012 în sumă de X, **urmează ca și pentru suma de X lei reprezentând venituri stabilite suplimentar pe anul 2012, să se dispună desființarea Deciziei de impunere nr. F-X/2015 și recalcularea rezultatului fiscal pe anul 2012.**

**1.2.** Din suma de X lei petenta își motivează contestația cu privire la venituri constatate de organele de inspecție fiscală ca neînregistrate în evidența contabilă în sumă de X lei. Astfel se reține că pentru venituri constatate de organele de inspecție fiscală ca neînregistrate în evidența contabilă în sumă de X lei, **nu se fac nici un fel de motivații în contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/2015 .**

**2.** În luna octombrie 2012 contribuabilul stornează de pe venituri suma de X lei (X euro) reprezentând contravaloarea facturii de prestări servicii nr. 1/30.03.2012, emisă de contestatară pe numele Z Ltd din Bulgaria, reprezentand c/v transportului efectuat conform contractului nr. X/02.02.2012. În soluționarea contestației se reține faptul că pentru operațiunea de stornare nu a fost prezentat niciun document justificativ și că petenta nu face nicio referire la această sumă în contestația depusă.

**3.** Din analiza documentelor la dosarul cauzei se reține că petenta a diminuat veniturile lunii ianuarie 2013, prin diminuarea veniturilor din prestările de servicii efectuate și pentru care a fost întocmită factura X/31.01.2013, cu suma de X lei (X euro) reprezentând contravaloare amendă achitată poliției italiene. Venitul impozabil al anului 2013 a fost astfel diminuat nejustificat cu suma de X lei. Se reține în speță că petenta nu face nicio referire la această sumă în contestația depusă.

**4.** În luna ianuarie 2013 contribuabilul a efectuat pentru clientul SC Q SRL, din Republica Moldova, un transport pe ruta Bihor-Chișinău, cu auto X, la preț negociat de X euro. Din verificările efectuate, organele de control au constatat că prin deconturile de cheltuieli X/13 și Y/13 din 31.01.2013 s-au evidențiat achiziții de motorină și taxe drum pentru autocamionul X, în perioada 22.01.2013-25.01.2013, dar nu s-au înregistrat veniturile aferente acestor cheltuieli, respectiv pentru transportul efectuat și încasat cu numerar nu a fost emisă factura. Urmare a acestui fapt, venitul impozabil al petentei a fost diminuat nejustificat cu suma de X lei. Organul de soluționare reține că petenta nu face nicio referire la această sumă în contestația depusă.

**Conform celor prezentate la punctele 1.2 - 4, veniturile impozabile stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale sunt în sumă totală de X lei.**

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 207 alin. (1) și art. 213 alin. (1) și (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„Art. 206 Forma și conținutul contestației**

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;** ”

**„Art. 207 Termenul de depunere a contestației**

(1) *Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”*

**„Art. 213 Soluționarea contestației**

(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.***

.....

(5) *Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai procedea la analiza pe fond a cauzei.”*

coroborate cu prevederile punctelor 2.6 și 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.**

.....

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca: b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că **în ceea ce privește reîntregirea venitului impozabil cu suma de X lei** deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)*” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii



administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță identică, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatara nu a depus în susținerea contestației, în termenul de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Se reține, totodată că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„**2.5** Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 2906/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. Miercurea Ciuc, pentru veniturile impozabile stabilite suplimentar în sumă de X lei.**

**C) În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de X lei pe perioada 2012-2013 precum și accesoriile aferente în sumă totală de X lei, reprezentând X lei dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă de X lei, menționăm:**

**Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că pe perioada 2012 -2013, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuieli în sumă de X, au reîntregit valoarea cheltuielilor deductibile cu suma de X lei și au stabilit venituri suplimentare în sumă de X lei iar în temeiul prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au recalculat profitul impozabil și totodată impozitul pe profit, acoperind pierderea fiscală stabilită de societate pentru anul 2012 în sumă de X lei și stabilind impozit pe profit suplimentar de plată.**

**Prin contestația formulată societatea a contestat integral impozitul pe profit și accesoriile aferente stabilite suplimentar prin Decizia de impunere F-X/2015 .**

Prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației **a respins contestația ca nemotivată** cu privire la veniturile stabilite suplimentar în sumă totală de **X lei**, cu privire la **cheltuieli stabilite ca nedeductibile în sumă de X lei**, la cheltuielile nedeductibile în sumă de **X lei** și la cheltuielile deductibile neînregistrate în sumă de **X lei**, menținând constatările organelor de inspecție

fiscală și a **desființat actul administrativ fiscal** contestat cu privire la cheltuielile cu combustibilul și taxele de drum dublate în sumă de **X lei** în anul 2012 și de **X lei** în anul 2013, și cu privire la veniturile stabilite suplimentar în suma de **X lei** pentru motivele prezentate în prezenta decizie.

Potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată *“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Conform prevederilor legale mai sus enunțate, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

#### Anul 2012

Având în vedere faptul că prin prezenta decizie s-a respins contestația ca nemotivată cu privire la veniturile stabilite suplimentar în valoare de X lei, cu privire la cheltuielile deductibile neînregistrate în sumă de X lei și cu privire la cheltuielile stabilite ca nedeductibile în valoare de X lei, pierderea fiscală pe anul 2012 va fi acoperită astfel:

- pierdere fiscală stabilită de societate la 31.12.2012 - X lei
- venituri stabilite suplimentar în valoare de X lei
- cheltuieli nedeductibile fiscal X lei
- cheltuieli deductibile neînregistrate – X lei
- profit impozabil X lei
- impozit pe profit X lei

Astfel cu privire la **impozitul pe profit în sumă de X lei urmează a se respinge ca nemotivată contestația** formulată de SC X SRL.

Întrucât cu privire la venituri stabilite suplimentar în sumă de X lei și cu privire la cheltuieli stabilite ca nedeductibile în sumă de X lei s-a desființat actul administrativ fiscal contestat, **urmează a se desființa Decizia de impunere cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pe anul 2012 în sumă de X lei**, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 102.5 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și prevederile pct. 11.6 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, mai sus enunțate.

Organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipa de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul administrativ fiscal contestat, va reanaliza cheltuielile dublate pe perioada 2012 în raport cu prevederile legale aplicabile în speță, cu evidențele contabile ale societății contestatoare, cu precizările din prezenta decizie și va stabili în mod legal impozitul pe profit al societății contestatoare, pe această perioadă.

#### Anul 2013

Având în vedere faptul că prin prezenta decizie s-a respins contestația ca nemotivată cu privire la veniturile stabilite suplimentar în valoare de X lei, cu privire la cheltuielile deductibile neînregistrate în sumă de X lei și cu privire la cheltuielile stabilite ca nedeductibile în valoare de X lei, impozitul pe profit suplimentar recalculat pentru anul 2013 va fi:

- venituri stabilite suplimentar în valoare de X lei
- cheltuieli nedeductibile fiscal X lei
- cheltuieli deductibile neînregistrate -X lei

- profit impozabil X lei
- impozit pe profit X lei
- impozitul pe profit declarat pentru trimestrul III 2013 prin declarația rectificativă 710 pentru luna septembrie 2013 în sumă de X lei
- impozit pe profit suplimentar X lei**

Astfel cu privire la **impozitul pe profit în sumă de X lei urmează a se respinge ca nemotivată contestația** formulată de SC X SRL.

Întrucât cu privire la cheltuieli stabilite ca nedeductibile în sumă de X lei s-a desființat actul administrativ fiscal contestat, **urmează a se desființa Decizia de impunere cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pe anul 2013 în sumă de X lei**, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 102.5 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și prevederile pct. 11.6 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr. 92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată, mai sus enunțate.

Organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipa de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul administrativ fiscal contestat, va reanaliza cheltuielile dublate pe perioada 2012 în raport cu prevederile legale aplicabile în speță, cu evidențele contabile ale societății contestatoare, cu precizările din prezenta decizie și va stabili în mod legal impozitul pe profit al societății contestatoare, pe această perioadă.

**Cu privire la accesorii**, din documentele existente la dosarul contestației rezultă că, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală, au calculat majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**Pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, aferent anului 2012, scadent la 25.03.2013, **dobânzile/majorările de întârziere sunt în sumă de X lei** [(X x 0,04% x 340 zile)+ (X x 0.03% x 445 zile)] iar **penalitățile de întârziere sunt în sumă de X lei** (Xx 15%)

Pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, aferent anului 2013, scadent la 25.03.2014, **dobânzile/majorările de întârziere sunt în sumă de X lei** (X x 0,03% x 420 zile) iar **penalitățile de întârziere sunt în sumă de X lei** (Xx 0,02%x 420 zile)

Având în vedere că dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată iar prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației a respins ca nemotivată contestația cu privire la impozit pe profit în sumă de X lei (X lei aferenți anului 2012+ X lei aferenți anului 2013) și a desființat actul administrativ fiscal cu privire la impozit pe profit în sumă de X lei (X lei aferenți anului 2012+ X lei aferenți anului 2013), potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" **se va respinge ca nemotivată contestația cu privire la dobânzi/ majorări de întârziere în sumă de X lei și cu privire la penalități în sumă de X lei** aferente impozitului pe profit in suma de X lei și **se va desființa Decizia de impunere cu privire la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei** aferente impozitului pe profit în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală vor calcula accesoriile datorate de contestatară în raport cu debitul stabilit de plată, urmare a recalculării impozitului de profit pe perioada 2012-2013.

**D) Referitor la motivațiile petentei din contestație cu privire la veniturile înregistrate în plus de contribuabil în sumă de X lei, prezentate la**

**punctul 3- anul 2013 din contestație și cheltuielile neînregistrate în sumă de X lei, prezentate la punctele 4- anul 2012 (X lei) și 4- 2013 (X lei) din contestație**

***Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra veniturilor în sumă de X lei și asupra cheltuielilor neînregistrate în sumă de X lei în condițiile în care aceste sume nu fac obiectul deciziei de impunere contestată***

În cauză, SC X SRL contestă integral Decizia de impunere nr. F-X/2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015. Suma vizată de contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita sub nr. X/2015 este întreaga sumă stabilită la impozitul pe profit, de X lei, însă prin acest capăt de cerere din contestație contribuabilul invocă aspecte care nu au fost cuprinse în decizia de impunere contestată și susține că acestea i-ar fi diminuat obligațiile de plată la bugetul de stat, respectiv:

- la punctul 3- anul 2013 din contestația formulată, petenta precizează că pe parcursul anului 2013 au fost comise erori de calcul la transformarea în lei a facturilor de venituri deoarece nu a fost aplicat cursul valutar al BNR la data emiterii facturii, efectul fiind majorarea veniturilor impozabile cu suma de X lei. De asemenea, în luna martie 2013 pe contul de venituri a fost înregistrată suma de X lei în baza facturii nr. X/08.03.2013 întocmită de Y, deși aceasta era o factură de cheltuieli. În concluzie, contestatara susține că venitul impozabil al anului 2013 ar trebui micșorat cu suma de X lei.

- la punctele 4 pentru 2012 și 2013 din contestația formulată, petenta precizează că nu a înregistrat toate facturile de achiziție emise pe numele său, sau că unele dintre ele au fost înregistrate parțial și prezintă pentru exemplificare factura W din 08.03.2013 în cazul căreia, în loc de suma X lei a înregistrat pe cheltuieli doar suma de X lei. Contribuabilul afirmă că totalul cheltuielilor neînregistrate în contabilitate conform facturilor este de X lei în 2012 și de X lei în 2013.

**În fapt**, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015 organele de control nu fac nicio referire la utilizarea unor cursuri de schimb euro-leu greșite, la înregistrarea eronată pe venituri a facturii nr. X/08.03.2013 întocmită de Y sau la facturile neînregistrate la care petenta face referire.

Deși prin contestație contribuabilul susține că au fost comise erori de calcul la transformarea în lei a facturilor de venituri deoarece nu a fost aplicat cursul valutar al BNR la data emiterii facturii, efectul fiind majorarea veniturilor impozabile cu suma de X lei, că a înregistrat în mod eronat cheltuieli în sumă de X lei pe venituri și că nu a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea unor facturi primite de la furnizorii săi, aceasta nu face dovada că a adus la cunoștință aceste aspecte organelor de inspecție fiscală în timpul controlului sau că a prezentat organelor de control facturile neevidențiate în contabilitate.

În speță, se reține că societatea nu a sesizat aceste aspecte nici cu prilejul formulării răspunsurilor la „Nota explicativă” solicitată de organele de control, nici cu ocazia discuției finale când a avut posibilitatea să-și exprime punctul de vedere cu privire la cele constatate urmare a inspecției, cu atât mai mult cu cât, potrivit art. 10 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

***“(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.”***

De altfel, **prin semnarea de către administratorul societății a Declarației pe proprie răspundere** întocmită în baza prevederilor art. 105, alin. 8 din OG

92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acesta și-a asumat că a pus la dispoziția organelor de control documentele necesare stabilirii stării de fapt fiscale. Rezultă deci că facturile de cheltuieli neînregistrate nu au fost prezentate în timpul controlului deși Codul de procedură stabilește în sarcina contribuabilului obligația de a prezenta faptele cunoscute și documentele necesare stabilirii stării de fapt fiscale.

Totodată, așa cum este precizat în raportul de inspecție la Capitolul I – Date despre inspecția fiscală, punctul 11- Metoda de control utilizată inspecția fiscală s-a efectuat prin sondaj ceea ce presupune potrivit art. 97, alin. (3) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, că organele de control au verificat **selectiv** documentele și operațiunile semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, astfel că nu se poate reține în sarcina lor faptul că nu au constatat aceste presupuse erori de întocmire a evidențelor contabile.

Mai mult, așa cum este prezentat în raportul de inspecție întocmit la SC X SRL, constatările organelor de control au avut la bază verificarea și analiza documentelor contabile și informațiilor **prezentate de contribuabil** iar la stabilirea corectă a bazei de impunere, au fost avute în vedere atât diferențele datorate în plus cât și diferențele datorate în minus de contribuabil

Se reține așadar că organele de control au verificat **documentele contabile și informațiile prezentate de contribuabil**, acestea stând la baza constatărilor care au dus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar, fie că au avut ca finalitate majorarea bazei impozabilă pentru calculul impozitului pe profit, fie că au dus la diminuarea acesteia.

**În drept** art. 10 alin. 1 și alin 2, art. 52 alin. (1) și art. 105 alin. (8) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„Art.10- **Obligația de cooperare** alin. 1 Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, **prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.***

*Alin. (2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”*

*„Art. 52- **Obligația de a furniza informații**, alin. (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale”.*

*„Art. 105- **Reguli privind inspecția fiscală**, alin. (8)- La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție **toate documentele și informațiile** solicitate pentru inspecția fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil”.*

Pe cale de consecință rezultă că, în soluționare contestației pentru prezenta cauză supusă soluționării, sunt aplicabile prevederile art. 205 alin. (1) și art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

*“Art. 205 -(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o*

cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

„Art. 206 -(2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, (...).**”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct. 11.1 lit. c) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

“11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

(...)

c) **fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat**”

În consecință, ținând cont de faptul ca SC X SRL contestă aspecte care nu au fost stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015, care are la bază Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 **se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de SC X SRL pentru capătul de cerere cuprins la punctul 3 anul 2013 și la punctele 4- anii 2012 și 2013, referitor la venituri înregistrate în plus în sumă de X lei și cheltuieli neînregistrate în sumă de X lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

**1. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **F-X/2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R. F. P. Brașov- A.J.F.P. Harghita, cu privire la suma totală de **X lei** care se compune din:

- X lei impozit pe profit
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit

**2. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. **F-X/2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Brașov- A.J.F.P. Harghita, contestată de S.C. X S.R.L., cu privire la suma totală de **X lei** care se compune din:

- X lei impozit pe profit
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit Decizia de impunere contestată, va proceda la o nouă verificare a aceleiași

perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**3. Respingea ca fiind fără obiect** a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 de A.J.F.P. Harghita, cu privire la venituri înregistrate în plus în sumă de X lei și cheltuieli neînregistrate în sumă de X lei.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Harghita în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

**DIRECTOR GENERAL**